УДК 378.1:657.22

ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ВУЗЕ

А.А. Дульзон

Томский политехнический университет
E-mail: vizepres@tpu.ru

Обосновывается необходимость внедрения управленческого учета в вузах для повышения эффективности управленческих решений. Рассмотрены основные задачи, которые могут и должны решаться руководством вуза на основании данных управленческого учета, в частности определение себестоимости подготовки специалистов, распределение накладных расходов, минимизация налогов, оценка эффективности работы подразделений, контроллинг проектов и др. Для принятия обоснованных решений в каждом конкретном вузе должны быть проведены исследования зависимости издержек от численности учебных групп и потоков, направлений подготовки и специальностей, состава кафедр. Обсуждены проблемы, с которыми столкнется руководство вуза в процессе введения управленческого учета. Основные проблемы связаны со сложностью структуры и рабочих процессов вуза, противоречивостью позиции государства по отношению к вузам, консервативной позицией руководителей среднего уровня управления.

1. Введение

Управленческий учет представляет собой информационную систему предприятия/организации, которая обеспечивает принятие управленческих решений, организацию учетного процесса внутри предприятия, планирование и оперативный контроль над хозяйственными процессами [1–4].

Управленческий учет охватывает все внутренние процессы, которые связаны с созданием объема производства, т.е. *с выпуском продукции и оказанием услуг*. Он предназначен **только** для *внутренних потребителей информации* и может организовываться без оглядки на законодательные предписания.

Основные задачи управленческого учета [5]:

- определение *себестоимости* собственных изделий;
- определение *ставок (цен)* для *внутренних* и *внешних* заказчиков, т.е. для оказываемых услуг;
- *обеспечение информацией руководства предприятия в реальном времени*. Оно дает для него краткосрочные *расчеты результата* в суточном, недельном, месячном или квартальном ритме.

До недавнего времени, если отвлечься от хоздоговорной деятельности, вузы были практически чисто бюджетными организациями. Камеральный бухгалтерский учет вполне соответствовал такому положению дел, хотя и в этом случае внедрение управленческого учета могло бы привести к повышению эффективности расходования государственных средств. Однако сами вузы в этом заинтересованы не были, а такая задача перед ними всерьез никогда не ставилась. Все сводилось к составлению сметы расходов на основании нормативных документов министерства, причем отсчет велся, как правило, от уровня предшествующего года. И в настоящее время даже в продвинутых государственных вузах применяются только отдельные элементы управленческого учета.

Тем не менее в ряде вузовских НИИ, особенно имевших большую долю оборонных заказов, целый ряд элементов управленческого учета использовался. Сам термин «управленческий учет» им, как правило, был незнаком, а использовались термины типа «внутренний хозрасчет».

Исследовательские институты, опытное производство и комбинат питания ТПУ являются практически самофинансирующимися предприятиями. Доля их бюджетного финансирования исчезающе мала, но функционируют они эффективно. НИИ в начале перестройки попали в очень тяжелое положение в связи с исчезновением военных заказов, и умение работать в условиях хозрасчета позволило им минимизировать потери. Это подтверждает верность решения ректора ТПУ (в то время ТПИ) А.А. Воробьева, который при создании институтов настоял на том, чтобы с самого начала их официального существования они были на самостоятельном балансе.

Принципиально иная ситуация складывается у частных вузов. Они с момента своего возникновения вынуждены в той или иной степени использовать элементы управленческого учета. Поскольку большинство этих вузов имеют относительно простую структуру и меньшую размерность по сравнению с государственными вузами, формирование

управленческого учета в них осуществить легче, чем в государственных вузах. Однако и они сталкиваются с серьезными проблемами, связанными с тем, что методология управленческого учета применительно к особенностям вуза не проработана. Существенный шаг в создании методологии управленческого учета в вузе сделан в Смоленском гуманитарном университете Н.А. Киселевой («Бюджетирование в вузе: первый опыт применения в Смоленском гуманитарном университете». Доклад на семинаре «Фандрайзинг и финансовый менеджмент в высших учебных заведениях». Программа ТЕМПУС, проект РАУМА, Тверь, 10 апр. 2006). Структура управленческого учета в этом вузе включает центры финансовой ответственности, центры затрат и центры финансового учета и систему бюджетов (основные, операционные и вспомогательные бюджеты). Иерархия бюджетов включает факультеты, кафедры и центральные подразделения университета.

В США управленческий учет в вузах достаточно хорошо развит. Более того, *American InterContinental University* даже реализует программу подготовки бакалавров *Accounting for Non-For-Profit-Entities*, в которой рассматривается и управленческий учет в университетах [6]. Однако этот опыт мало подходит для российских условий. Более подходящим для нас может быть опыт вузов земли Баден-Вюртемберг в Германии.

До конца 90-х гг. прошлого века финансовая деятельность университетов в Германии была даже более жестко регламентирована, чем в СССР. В последние годы ситуация резко изменилась. Правительство земли согласует с вузом так называемый глобальный бюджет, предоставляя вузу значительную свободу в оперативной финансовой деятельности [7]. В то же время это сопряжено с требованием введения разветвленного управленческого учета. Эта задача с немецкой основательностью реализуется вузами земли. Так, университет г. Карлсруэ создал специальное подразделение для внедрения управленческого учета и в течение последних трех лет углубляет его, одновременно развивая его методологию [8, 9].

Сталкиваясь с уменьшающимся государственным финансированием, возрастанием издержек, большей конкуренцией за хозяйственные договора и гранты, увеличивающейся конкуренцией со стороны коммерческих организаций, вступающих в социальный сектор и предлагающих услуги в образовательной сфере и сфере НИОКР, университеты как в России, так и в большинстве стран мира обращаются в сторону рынка с целью подкрепления их традиционных источников финансирования.

Внебюджетные источники финансирования позволяют реально уменьшить зависимость вуза от государственного финансирования и одновременно повысить их результативность с точки зрения реализации ориентированных на миссию вуза целей. Кроме того, самофинансирование повышает дисциплину, развивает инициативу и повышает ответственность менеджмента на всех уровнях университетского управления.

Повышение эффективности использования ресурсов вуза также жизненно необходимо в связи с планируемым вступлением России в ВТО, в результате чего вузы могут столкнуться с прямой конкуренцией американских университетов.

Коммерческие источники финансирования особенно привлекательны, поскольку они относительно мало регламентированы. Университеты могут значительно свободнее использовать внебюджетные средства на те цели, которые они считают важными, в то время как нецелевое использование бюджетных средств (даже если эти цели очень важны) немедленно ведет к жестким санкциям. Ситуация здесь может быть доведена до абсурда, когда экономию средств на тепловую энергию нельзя направить на оплату электрической энергии и наоборот.

Вместе с тем добывание больших денег для неэффективных программ и проектов является непродуктивным использованием ресурсов. Финансирование, которое не имеет ограничений, несет с собой угрозу легкого распоряжения деньгами. Для компенсации этого фактора деканы в ТПУ получают не только план «фандрайзинга», но и согласуют с ректором адресную программу инвестиций. Этот подход следовало бы дополнить также постоянным контролем соответствия достигнутых результатов инвестированным деньгам. Очень эффективным мог бы стать применяемый в некоторых европейских организациях подход, при котором в конце каждого года бюджет подразделения и его персональный состав «обнуляется» и устанавливается снова не от достигнутого уровня, а в зависимости от предстоящей работы. Пока примерно такой подход осуществляется у нас только в отношении штатов кафедр.

Государственный контроль над финансово-хозяйственной деятельностью организаций, включая вузы, может быть весьма эффективен. Но даже если органы власти действительно озабочены интересами государства (что в России часто вызывает сомнения), и даже при хорошей его организации у него есть существенный недостаток: он хорошо контролирует соблюдение инструкций и в том случае, когда они явно устарели или когда не соответствуют местным условиям. Детальные государственные ограничения могут существенно снизить эффективность деятельности руководства университетов во многих направлениях.

В условиях, когда вузы должны значительную долю средств зарабатывать самостоятельно (фандрайзинг), отсутствие управленческого учета крайне негативно сказывается на эффективности финансово-хозяйственной деятельности вуза. При этом следует четко различать действенность (*effectiveness*) и эффективность (*efficiency*). Под «действенностью» понимают концентрацию на правильных делах (*doing right things* – делать нужное), а под «эффективностью» то, что это следует делать с наименьшими затратами, или максимальным КПД (*doing things right* – делать правильно) [1]. Если первое в вузе определяется правильным выбором миссии и

стратегии, то второе может быть обеспечено с помощью управленческого учета.

В настоящее время финансовые системы университетов обслуживают по существу не руководство университетов, а государственные финансовые контрольные организации. Во времена СССР это находило выражение в известной формуле: «Бухгалтер – это государственный контролер».

«В то время как частные предприятия для оптимизации своей работы пользуются разветвлённой *информационной системой менеджмента*, состоящей из *балансов, подсчёта прибылей и убытков, информации о движении денежных сумм, ведения операционных счетов* и т.д., так называемая *камеральная бухгалтерия* государственных учреждений подобна скорее *книге учёта расходов* домохозяйки, которая с её помощью тщательно следит за тем, чтобы не потратить больше денег, чем она в начале месяца получает на весь месяц. Отсутствие *операционных счетов* и замкнутого контура регулирования допускает почти безграничный рост числа предписаний и инструкций и препятствует постоянно требуемой подрегулировке, а также *упрощению порядка производства дел и процесса получения разрешений*» [1].

В условиях рыночной экономики необходима такая система финансовой деятельности вуза, которая была бы практически реализуема, четко поддерживала миссию университета, эффективно использовала ресурсы, достаточно гибко реагировала на изменения внешней и внутренней среды университета и обеспечивала продуктивный баланс бюджетной и коммерческой деятельности. Для этого требуется разработка и создание современной системы управленческого учета вуза. В силу сложной структуры и сложности процессов вуза решение этой задачи потребует значительных усилий, в том числе исследований.

На промышленных предприятиях СССР существовала система управленческого учета. Однако она тоже в значительной степени обслуживала не руководство предприятия, а соответствующее министерство, которое было представителем собственника (государства). Поэтому она лишь отчасти была основой для принятия управленческих решений на уровне предприятия.

В нынешних российских условиях настоящий и полезный управленческий учет может существовать только вне бухгалтерии и желательно даже под другим названием, чтобы не вызывать у контролирующих организаций разного рода даже подозрений о его существовании. В противном случае у них тут же возникнет соблазн его проверять и использовать в целях порой далеких не только от целей вуза, но и от государственных интересов тоже.

Управленческий учет мог бы быть весьма полезным и для бюджетной деятельности вузов, особенно если учесть общий рост расходов на образование в связи со значительным увеличением числа студентов – процессом, который характерен для большинства стран мира. Но для этого государство должно отказаться от абсолютно жесткой регламентации статей бюджета и изъятия экономии бюджетных средств в конце каждого года. Такой подход мог бы создать мотив экономного расходования бюджетных средств. По этому пути пошли в последние годы ряд земель Германии, которые согласуют с вузами так называемый глобальный бюджет. Целесообразнее менять руководителей отдельных вузов, не оправдывающих доверия, а не ставить в положение подозреваемых руководство всех государственных вузов.

2. Задачи, которые могут и должны решаться с привлечением данных управленческого учета в вузе

Наиболее важной мерой успеха вуза является достижение целей, связанных с миссией университета, а не финансовое благополучие или стабильность организации. Тем не менее повышение эффективности работы вуза требует постоянного сопоставления достигнутых результатов с затрачиваемыми на их достижение ресурсами, в том числе финансовыми. Можно привести, не претендуя на полноту, список задач, для которых требуется управленческий учет:

- определение себестоимости подготовки специалистов и ее зависимости от специальности, численности групп и потоков, состава кафедр по квалификации и др. для принятия соответствующих организационных решений;
- определение внутренних цен за услуги;
- определение себестоимости выполнения хоздоговорных работ и грантов;
- установление цен при недогрузке мощностей (определение граничных издержек);
- распределение накладных расходов;
- обоснование управленческих решений о кооперации с другими организациями (прежде всего с другими вузами);
- минимизация налогов;
- регулирование системы вознаграждения;
- оценка эффективности программ и проектов;
- оценка эффективности работы подразделений.

Управленческий учет мог бы быть также весьма полезен для принятия эффективных управленческих решений при организации сотрудничества как между вузами, так и между вузами и научно-исследовательскими организациями на региональном уровне. Представляется очевидным, что в г. Томске, где функционируют шесть достаточно крупных государственных вузов, имеющих высокий рейтинг в России, а также около сотни научно-исследовательских организаций, кооперация за счет синергетических эффектов могла бы поднять их суммарный потенциал на весьма высокий уровень. В советское время эту задачу в какой-то мере пытался решать областной комитет КПСС. К сожалению, в настоящее время конкуренция сильно затрудняет процесс кооперации, а региональная власть не имеет соответствующих инструментов. Наибольший эффект, как с точки зрения развития экономики региона, так и его имиджа, спра-

ведливо ожидается от кооперации в области науки и инновационной деятельности, и здесь областная администрация прилагает энергичные усилия. Вместе с тем это и наиболее сложная область кооперации.

Полезно было бы также рассмотреть более простые формы кооперации, которые могли бы быстро дать видимые эффекты и укрепить взаимное доверие. К примеру, в библиотечном деле – свободный доступ студентов и сотрудников в библиотеки всех вузов и институтов РАН и РАМН; кооперация в подписке на периодические издания, базы данных и приобретении книг, создание единого электронного каталога. Экономически эффективной могла бы быть кооперация в издании учебных пособий, а также непосредственно в учебном процессе, например объединение малых групп на отдельные курсы (тем самым снижение учебной нагрузки и высвобождение времени для НИР и подготовки учебных материалов). Возможно введение общих для ряда вузов факультативных курсов (может, тогда будет набираться достаточное число слушателей, чтобы они были экономически оправданными). Все эти виды кооперации можно было бы реализовывать по принципу взаимовыгодных альянсов (как инвестиции).

3. Проблемы внедрения управленческого учета в вузе

Управленческий учет в вузе создать гораздо сложнее, чем на промышленном предприятии. Это связано со следующими основными причинами:

1. Сложность сочетания финансовых задач и миссии вуза.
2. Рабочий процесс вуза не является чисто хозяйственным процессом.
3. Продукция вуза определяется не очень четко, т.к. кроме выпуска лиц с высшим образованием, подготовки специалистов высшей квалификации и выполнения НИОКР вузы «продуцируют» еще и некую ауру.
4. «Обрабатываемая» и «выпускаемая» «продукция» в лице студентов и аспирантов активно влияет на все рабочие процессы.
5. Большая (многолетняя) длительность процесса подготовки специалистов (вход-выход).
6. Отсутствие четких определений качества высшего образования.
7. Сложные взаимосвязи между учебной и научной деятельностью вуза.
8. Сложность структуры большого вуза.
9. Многие процессы вуза недостаточно исследованы с позиций их влияния на качество высшего образования и качество НИОКР.
10. Высший и средний менеджмент вузов «вырастает» внутри вуза и не имеет достаточно знаний и опыта в области финансовой и хозяйственной деятельности.
11. Жесткий контроль государства (казначейства) не только над бюджетными, но даже над внебюджетными средствами.
12. Преимущественно консервативная позиция профессорско-преподавательского и управленческого состава вуза по отношению к финансовому контролю.

По мнению автора, создание системы управленческого учета в вузе целесообразно разбить на два этапа (проекта). В рамках одного короткого проекта целесообразно сформулировать концепцию системы, поставить основные задачи по сбору необходимой исходной информации, а также задачи исследования основных взаимозависимостей.

В рамках основного проекта должна быть детально разработана технология управленческого учета, все необходимые методические и нормативные документы, а также мероприятия менеджмента изменений, включая обучение персонала.

Из вопросов, которые следовало бы обсудить в рамках первого проекта, можно выделить следующие:

1. Нужно ли создавать специальный отдел управленческого учета или эти функции могут быть поручены существующим планово-финансовым отделам после соответствующей переподготовки их персонала?
2. По каким принципам следует выделять центры ответственности (центры прибыли и центры затрат) в вузе?
3. Как объединять и разделять бюджетные и внебюджетные финансовые потоки вуза?
4. Как следует увязать бухгалтерский и управленческий учет?
5. Какие регистры управленческого учета следует выделить?
6. Как построить целесообразную иерархию центров ответственности (центров прибыли и центров издержек)?
7. Как избежать слишком жесткого влияния финансовых показателей на принятие управленческих решений, могущих противоречить миссии вуза и качеству подготовки?
8. Какие взаимосвязи финансовых и качественных показателей нуждаются в первоочередном исследовании (например, размер учебных групп, кадровый состав кафедр, поточность, соотношение лекционных и практических занятий, специальность и т.д.)?
9. Как сочетать в технике управленческого учета определение эффективности структур и эффективности процессов?
10. Каким образом организовать мероприятия менеджмента изменений?
11. Как должен быть организована система контроллинга и дифференцированный доступ к разным его уровням?
12. Как должно быть организовано обучение персонала вуза технологии управленческого учета?

Следует подчеркнуть, что концепция управленческого учета в вузе, его общая структура и базовый

программный продукт могут быть унифицированными, однако большинство параметров и зависимостей в каждом вузе будут другими и потребуют специального исследования. К примеру, необходимы исследования для:

- определения зависимости издержек от:
  - численности учебных групп и потоков;
  - направлений подготовки и специальностей;
  - состава кафедр;
  - соотношения ППС и УВП;
- расчета калькуляции профессоро-часа (доценто-часа, ассистенто-часа) и аудиторио-часа;
- для создания методики учета импортируемых и экспортируемых учебных услуг.

Систему центров ответственности, видимо, следует строить, с одной стороны, в виде иерархической структуры, а с другой стороны, на основе процессного подхода. Одновременно должны быть определены соответствующие пределы полномочий должностных лиц. В качестве центров ответственности высшего уровня целесообразно принять существующие подразделения дивизионального типа, подразделения административно-хозяйственного управления, а также некоторые центральные службы управления. Три научно-исследовательских института, Кибернетический центр, Опытное производство и Комбинат питания ТПУ ведут самостоятельный бухгалтерский учет и имеют и некоторые элементы управленческого учета. Учебные институты, факультеты, библиотека и другие подразделения такого опыта не имеют.

На следующем уровне иерархии могут быть расположены кафедры, отделы и другие структурные подразделения. Слишком мелкого дробления следует избегать, так как это не только приведет к информационной перегрузке, но и слишком дорого.

Система должна быть также достаточно гибкой, поскольку как задачи, так и структуры непрерывно меняются. Поэтому следует предусмотреть возможность введения временных центров ответственности.

Управленческий учет должен быть экономичным. Во всяком случае, издержки на его поддержание должны быть существенно ниже, чем результат от повышения эффективности работы вуза.

Точность управленческого учета должна соответствовать потребностям в принятии решений. Чем выше точность, тем сложнее и дороже сам учет, что в пределе может привести к абсурду.

К примеру, автору довелось познакомиться с системой управленческого учета в одном из крупных НИИ Министерства радиопромышленности СССР. На принтер в кабинете директора непрерывно поступала информация о ходе выполнения работ по всем текущим проектам и соответствующие издержки вплоть до отдельной микросхемы. На мой вопрос о том, что он делает со всем этим морем информации, директор ответил: «Ничего. Но люди знают, что она у меня есть, и в любой момент я могу ее посмотреть». Потом в одном из отделов я попросил подарить мне коробку дорогих микросхем. Просьбу удовлетворили, а их стоимость тут же была введена в машину как издержки по одному из проектов.

Заключение

Рост расходов на высшее образование, а также усиление рыночных тенденций и конкуренции в связи с процессами глобализации, в ближайшем будущем неизбежно потребуют введения в вузах управленческого учета.

Методология управленческого учета для вузов не разработана, а прямое применение зарубежного опыта невозможно. Каждому вузу потребуется провести ряд специфических исследований рабочих процессов вуза, а также зависимостей издержек от параметров и элементов этих процессов.

Кроме чисто методических трудностей при внедрении управленческого учета вузы столкнутся с непониманием и сопротивлением со стороны персонала вуза и, прежде всего, среднего уровня управления вузом, что потребует разработки и реализации комплекса мероприятий менеджмента изменений.

С учетом вышеназванных трудностей и достаточно длительных сроков освоения управленческого учета целесообразно начать подготовку к его внедрению незамедлительно.

Список литературы

1. Managerial Accounting / R.W. Hilton. – Boston Burr Ridge: Cornell University, 1999. – 816 p.
2. Joos-Sachse T. Controlling, Kostenrechnung und Kostenmanagement / T. Joos-Sachse. – Wiesbaden: Gabler, 2001. – 309 S.
3. Пашигорева Г.И. Системы управленческого учета и анализа / Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко. – СПб.: Питер, 2002. – 176 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 350 с.
5. Шваб А. Менеджмент для инженеров / А. Шваб. – СПб.: Папирус, 2001. – 427 с.
6. Accounting (ACCT) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.uwsuper.edu/catalog/general/2004-06/course%20descriptions/Accounting_courses.html, свободный. – Загл. с экрана. – Дата обращения к ресурсу 17.04.2006.
7. Gesetzblatt für Baden-Würtemberg. – 2005. – № 1. – 75 S.
8. Ministerium fur Wissenschaft, Forschung und Kunst Baden-Württemberg [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.mwk.baden-wuerttemberg.de/deutsch/themen/hochschulen/hochschulfinanzierung/kosten-und-leistungsrechnung, свободный. – Загл. с экрана.
9. Leitfaden zu Kostenstellen-Berichte 2004 [Электронный ресурс] / Universität Karlsruhe (TH); Organisation, Planung, Controlling. – Режим доступа: http://www.zvw.uni-karlsruhe.de/download/Leitfaden_KSt_Berichte_2004.pdf, свободный. – Загл. с экрана. – 29.06.05.